

De mededeling omtrent gebleken fundamentele fouten

Ooit een désaveuverklaring gezien?

Bart Kamp en Victor van Pelt

SAMENVATTING Zodra na het vaststellen van een jaarrekening wordt ontdekt dat de jaarrekening in ernstige mate tekortschiet in het geven van inzicht, verplicht de wet het bestuur om hiervan mededeling te doen bij het Handelsregister. Deze mededelingen komen in de praktijk echter relatief weinig voor. Een mogelijke verklaring hiervoor is dat men in het zicht van het publiceren van de volgende jaarrekening waarin deze fout al wordt vermeld, afziet van deze mededeling. Indien de jaarrekening inderdaad op zeer korte termijn wordt gepubliceerd past dit bij het doel van deze wettelijke bepaling. Een snelle publicatie van de volgende jaarrekening is bovendien aan te bevelen omdat het opvragen van désaveuverklaringen in de praktijk moeizaam blijkt.

RELEVANTIE VOOR DE PRAKTIJK De wetgeving rond de désaveuverklaring is enerzijds algemeen bekend, maar anderzijds lijkt de naleving en werking niet optimaal. Voor een adequate informatieverschaffing aan het publiek bevelen wij aan om als een fundamentele fout wordt ontdekt bij het opmaken van de volgende jaarrekening, deze jaarrekening met het foutenherstel zo snel mogelijk te publiceren. De désaveuverklaring heeft dan nog hooguit een formele functie.

1 Inleiding

Wanneer na vaststelling van de jaarrekening blijkt dat de jaarrekening in ernstige mate tekortschiet in het geven van het vereiste inzicht, dan bericht het bestuur daaromtrent onverwijld aan de leden of aandeelhouders en legt het een mededeling daaromtrent neder ten kantore van het Handelsregister (artikel 2:362 lid 6 BW). Zo'n situatie doet zich voor bij het ontdekken van een fundamentele fout. Het ontdekken van fundamentele fouten komt met een zekere regelmaat voor in de praktijk. Bezien vanuit onze praktijkervaring komen mededelingen op grond van artikel 2:362 lid 6 BW veel beperkter voor dan verwacht mag worden op grond van het aantal gevonden fundamentele fouten. Illustratief is dat binnen accountantskrin-

gen geen vaste term voor deze mededeling lijkt te bestaan. Slechts in de juridische literatuur (waaronder de beschrijving van het tuchtrecht¹) komt de term désaveuverklaring voor als benaming voor deze mededeling.

Dit artikel beschrijft een onderzoek naar dit vermoede verschil tussen de vereisten van de wet- en regelgeving en de praktijk: leidt het vinden van een fundamentele fout in de praktijk ook steeds tot het deponeren van een désaveuverklaring?

Paragraaf 2 plaatst de wettelijke bepaling rond de désaveuverklaring in de regelgeving omtrent gebeurtenissen na balansdatum en de fundamentele fout. In paragraaf 3 wordt kort ingegaan op de rol van de controlerend accountant. De relevantie van het al of niet voldoen aan de wettelijke bepalingen van artikel 2:362 lid 6 BW wordt in paragraaf 4 behandeld. In paragraaf 5 beschrijven we een mogelijke verklaring vanuit de praktijk waarom niet altijd bij het vinden van een fundamentele fout een désaveuverklaring wordt gedeponereerd. Paragraaf 6 beschrijft de opzet van ons empirisch onderzoek, en paragraaf 7 de resultaten daarvan. In paragraaf 8 vatten wij het onderzoek samen en doen wij enkele aanbevelingen.

2 De wet- en regelgeving omtrent de désaveuverklaring

De balansdatum is de principiële afbakening voor de jaarrekening. De balans dient de financiële positie op balansdatum weer te geven, en alle transacties en gebeurtenissen tussen twee opeenvolgende balansdata dienen in de jaarrekening te worden verwerkt. Deze scherpe afbakening doet soms geen recht aan de informatiebehoefte van gebruikers van de jaarrekening, aangezien de economische activiteit van een onderneming een doorlopend proces is. Bij dat doorlopende proces heeft de balansdatum veelal geen bijzondere betekenis. In de wet- en regelgeving is geregeld dat nagekomen

informatie ondanks de strikte afbakening van de balansdatum toch tijdig wordt gecommuniceerd.

Het bekendste element daarbij is het leerstuk van de gebeurtenissen na balansdatum. Daarbij wordt een onderscheid gemaakt tussen gebeurtenissen na balansdatum die al of niet nadere informatie geven over de feitelijke situatie op balansdatum (RJ 160). Indien gebeurtenissen na balansdatum die géén nadere informatie geven over de feitelijke toestand op balansdatum van een zodanig belang zijn dat het niet toelichten de oordeelsvorming van de gebruikers van de jaarrekening beïnvloedt, dient de onderneming informatie onder de Overige gegevens te vermelden voor iedere significante categorie gebeurtenissen na balansdatum. Daarbij gaat het om de aard van de gebeurtenis, en een schatting van de financiële gevolgen, of een mededeling dat zulks niet mogelijk is.

Dit geldt voor gebeurtenissen tot het moment van opmaken van de jaarrekening. Gebeurtenissen voor of na de datum van *vaststelling* van de jaarrekening worden op verschillende wijzen behandeld. Gebeurtenissen die blijken na het vaststellen van de jaarrekening worden ingevolge artikel 2:362 lid 6 BW onverwijld aan de aandeelhouders gemeld, indien op grond van de gegevens moet worden geconcludeerd dat de jaarrekening in ernstige mate tekortschiet in het geven van inzicht². Verder wordt dan een mededeling hieromtrent gedeponereerd ten kantore van het Handelsregister en wordt een accountantsverklaring bijgevoegd, indien de jaarrekening overeenkomstig artikel 2:393 BW is onderzocht. Ook moet in voorkomende gevallen een mededeling als bedoeld in artikel 2:362 lid 6 BW worden toegevoegd aan een jaarrekening die op andere wijze dan door deponering ten kantore van het Handelsregister openbaar wordt gemaakt (artikel 2:395 lid 2 BW). Het ‘onverwijld’ moeten informeren duidt er op dat het niet aanvaardbaar is om de normale frequentie van jaarlijkse verslaggeving aan te houden. Volgens de literatuur (KPMG, 2013, alinea 08037) is een dergelijke mededeling daarmee onder meer te zien als een vooraankondiging van het herstel van de fundamentele fout in de eerstvolgende jaarrekening³. Men kan dus niet wachten totdat de eerstvolgende jaarrekening zal worden openbaargemaakt.

In dit artikel wordt verder voornamelijk ingegaan op deze mededeling. De mededeling houdt niet een gecorrigeerde jaarrekening in. Immers, de jaarrekening is (reeds) vastgesteld. Het gaat primair om een mededeling ter zake van de invloed op het vermogen en het resultaat. De vormgeving van zo’n mededeling is vrij. Het kan de vorm hebben van een geheel herziene jaarrekening. Dit heeft dan echter nog steeds de status van een pro forma jaarrekening. De echte verwerking geschiedt in de eerstvolgende jaarrekening (Marseille & Cools, 2013).

Een belangrijk ‘gegeven’ dat pas na *vaststelling* van de jaarrekening blijkt, is de fundamentele fout. RJ 150 resp. 940 definieert een fundamentele fout als “een zodanige onjuistheid in een jaarrekening – geconstateerd na het vaststellen van die jaarrekening door de leden of aandeelhouders – dat de jaarrekening in het geven van het in artikel 2:362 lid 1 BW bedoelde inzicht in ernstige mate tekortschiet. Van een fundamentele fout kan sprake zijn bij een onjuiste waardering en/of resultaatbepaling, een onjuiste rubricering dan wel een onjuiste of onvolledige toelichting. Onder fundamentele fout wordt niet verstaan het effect van schattingswijzigingen.”

Deze definitie wordt dus rechtstreeks gekoppeld aan dezelfde terminologie als artikel 2:362 lid 6 BW. Dit impliceert dat het ontdekken van een fundamentele fout de verplichtingen van artikel 2:362 lid 6 BW oproept.

Of ook andere gegevens tot zo’n mededeling kunnen nopen blijkt niet heel duidelijk uit de wet- en regelgeving. Ter illustratie een uitspraak na balansdatum inzake een rechtszaak, die bevestigt dat de rechtspersoon reeds een op balansdatum bestaande omvangrijke verplichting had. Een dergelijke uitspraak gedaan binnen de opmaakperiode van de jaarrekening vereist dat de rechtspersoon een reeds getroffen voorziening aanpast of dat een voorziening wordt gevormd. De vraag is hoe deze uitspraak te behandelen indien deze plaatsvindt na vaststelling van de jaarrekening. Ook hier kan worden betoogd dat alsnog blijkt dat op balansdatum een verplichting bestond, maar die niet uit de jaarrekening blijkt. Indien tijdens de opmaakperiode deze uitspraak niet redelijkerwijs was te voorzien, is de vraag of er sprake is van een fout, in de zin van een verwijtbare tekortkoming. Hier zien we een redactioneel verschil tussen de Nederlandse wet- en regelgeving en IFRS. Naast het feit dat binnen IFRS het onderscheid tussen fundamentele en overige fouten niet (meer) bestaat, koppelt IAS 8 een fout aan het niet of verkeerd gebruiken van betrouwbare informatie die beschikbaar was op het moment waarop de jaarrekening voor die perioden werd goedgekeurd voor publicatie, en waarvan redelijkerwijs verwacht zou mogen worden dat deze werd verkregen en in aanmerking werd genomen bij het opstellen en presenteren van de jaarrekening.

Als dus de uitspraak niet redelijkerwijs was te voorzien, dan is het geen fout volgens IFRS. Onder de Nederlandse definitie is de feitelijke vaststelling dat de balans onjuist blijkt te zijn voldoende om te spreken van een (fundamentele) fout. De ‘schuldvraag’ wordt dus in de Nederlandse wet niet gesteld. De RJ brengt echter via de definitie van een schattingswijziging⁴ de rol van beschikbare informatie toch weer terug in de afbakening van een fundamentele fout: een aanpassing in een volgende jaarrekening op grond van het beschikbaar komen van nieuwe informatie met betrekking tot

de te schatten grootheid is een schattingswijziging, en daarmee geen fundamentele fout. In het bovengenoemde voorbeeld zal dus de uitkomst van de uitspraak in de rechtszaak in de volgende jaarrekening als schattingswijziging worden verwerkt. Uiteindelijk is dus het verschil tussen IFRS en NL-GAAP op dit punt niet zo groot⁵.

Aangezien een schattingswijziging in de volgende jaarrekening niet leidt tot een herziening van de vergelijkende cijfers, achten wij artikel 2:362 lid 6 BW niet aan der orde in bovengenoemd voorbeeld. Het zou inconsistent zijn om enerzijds te beweren dat in het licht van de nagekomen informatie de balans tekortschiet in het verschaffen van inzicht, terwijl anderzijds in de volgende jaarrekening toch wordt voortgebouwd op die ongecorrigeerde balans.

Binnen de Nederlandse wet- en regelgeving lijkt er dus een één-op-één-relatie te bestaan tussen een fundamentele fout en het moeten doen van een mededeling op grond van artikel 2:362 lid 6 BW: iedere fundamentele fout leidt tot een verplichte mededeling, en een mededeling is alleen verplicht bij een fundamentele fout.

3 Verklaring van de accountant

De beperkte aandacht voor de désaveuverklaring lijkt ook te worden geïllustreerd door de verklaring door de accountant bij deze mededeling. De voorbeeldtekst voor deze verklaring is opgenomen onder nummer 21.1.1 van de HRA-database van de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants. Deze tekst is opmerkelijk bondig: “Wij hebben kennis genomen van de bijgevoegde mededeling ex artikel 2:362 lid 6 BW d.d. *datum* van het bestuur van *naam entiteit* te *statutaire vestigingsplaats*. Het bestuur van de entiteit is verantwoordelijk voor de inhoud van deze mededeling. Met de inhoud van deze mededeling kunnen wij ons verenigen.” Hoewel deze verklaring gerangschikt staat onder Diverse controleverklaringen en assurancerapporten, is het kennelijk hier niet nodig geacht om nader in te gaan op de verrichte werkzaamheden en dergelijke, zoals dat bij andere controleverklaringen, ook in rubriek 21, wel gebeurt. Ons is geen literatuur bekend waarin specifiek wordt ingegaan op de benodigde controlewerkzaamheden ten behoeve van dit type controleverklaring.

De désaveuverklaring stelt ook de controleverklaring bij de vorige jaarrekening in een ander daglicht: ondanks de afgegeven goedkeurende verklaring blijkt de jaarrekening toch een fundamentele fout te bevatten. Formeel verandert het afgeven van een accountantsverklaring bij de mededeling de status van de controleverklaring bij de jaarrekening niet. De nieuwe verklaring treedt daar niet voor in de plaats. Immers, de verklaring ziet alleen op hetgeen beschreven wordt in de mededeling. De controle lijkt op dat punt slechts gericht op de juistheid van die mededeling, niet op de

volledigheid, dat wil zeggen, er zal niet zijn onderzocht op mogelijk andere (fundamentele) fouten.

4 Rechtspleging

Stel dat een onderneming onterecht geen mededeling neerlegt. Welke rechtspleging bestaat er dan? Artikel 2:394 lid 7 BW stelt dat iedere belanghebbende van de rechtspersoon nakoming van de in de leden 1-5 omschreven verplichtingen kan vorderen. Die leden gaan echter over de jaarrekening, het jaarverslag en de overige gegevens. Niet over de désaveuverklaring. Afdeling 16 van titel 9 BW2 inzake rechtspleging beperkt zich grotendeels tot de inrichting van de jaarrekening, waardoor daar evenmin de naleving van de deponeringsplicht van de désaveuverklaring aan de orde komt. Een initiatief tot rechtsvordering leggen bij de belanghebbende lijkt voor de désaveuverklaring ook inherent niet logisch. Immers, hoe zou een belanghebbende moeten weten dat er überhaupt een désaveuverklaring zou moeten zijn? Voor de jaarrekening bestaat een vast patroon van openbaarmaking, maar de aanleiding voor een désaveuverklaring zal doorgaans slechts intern bij de onderneming bekend zijn. Slechts indien uit algemeen bekende gebeurtenissen blijkt dat de jaarrekening tekortschiet, kan een belanghebbende redelijkerwijs aannemen dat er een désaveuverklaring zou moeten zijn. Maar dan gaat het alleen nog om de omvang van de fout; dát de jaarrekening een (fundamentele) fout bevat, is dan al bekend op grond van die gebeurtenis.

Het niet naleven van de publicatieplicht is een economisch delict (artikel 1 onder 4 WED die naar artikel 2:362 lid 6 BW verwijst). Voor de opsporing van dit delict geldt ook voor de opsporingsinstantie (de Economische Controledienst, vallend onder de Belastingdienst) dat vaak moeilijk is vast te stellen wanneer (‘onverwijld’) een désaveuverklaring zou moeten zijn neergelegd. Indien wordt uitgegaan van de signaalfunctie, zou uit het deponeren van een jaarrekening met herstel van een fundamentele fout zonder voorafgaande désaveuverklaring kunnen worden afgeleid dat niet aan artikel 2:362 lid 6 BW is voldaan. Maar als de vermelding van het fouterstel wordt gezien als een vorm van désaveuverklaring, kan hooguit worden vermoed dat niet aan het criterium van *onverwijld* mededeling is voldaan. Om dit te bewijzen zou moeten worden aangetoond dat de fundamentele fout al ruim eerder intern bekend was.

Indien zo’n economisch delict wordt vastgesteld, kan dat voor de vennootschap of het bestuur verstrekken de gevolgen hebben, met name na een faillissement. Uit de rechtspraak blijkt echter dat de termijnen binnen het jaarrekeningenrecht vaak soepel worden toegepast. Zolang maar binnen 13 maanden wordt gede-

poneerd, is de kans op bestuurdersaansprakelijkheid klein. En zelfs bij overschrijdingen van die 13 maanden kan bestuurdersaansprakelijkheid soms nog worden afgewend indien kan worden aangetoond dat het een onbelangrijk verzuim betreft. Ons is geen jurisprudentie bekend over het verzuim rond de désaveuverklaring. De afwezigheid hiervan, en de coulance die bestaat rond andere termijnen in het jaarrekeningenrecht doen vermoeden dat een dergelijk verzuim zelden tot een veroordeling zal leiden. Maar dat doet niet af aan het beginsel dat aan de wet moet worden voldaan.

5 Kan de volgende jaarrekening als désaveuverklaring gelden?

Een fundamentele fout wordt vaak ontdekt bij het samenstellen of controleren van de volgende jaarrekening. Immers, dan worden de grondslagen en gebeurtenissen in het verslagjaar nader beoordeeld, waarbij alsnog kan worden vastgesteld dat bepaalde verwerkingen in de vorige jaarrekening fundamenteel fout waren. Volgens de wet zou dan ‘onverwijld’ de mededeling moeten worden gedaan. Maar wat nu als op het moment van ontdekken van de fout de planning is dat de volgende jaarrekening al binnen bijvoorbeeld twee weken zal worden openbaar gemaakt? Het opstellen van de mededeling, en eventueel de controleverklaring vergt ook enige tijd. Denk hierbij aan het nauwkeurig in kaart brengen van de fout, en het redigeren van de mededeling. Dan is te verwachten dat de mededeling nauwelijks eerder openbaar zal worden dan de volgende jaarrekening waarin de fout eveneens wordt vermeld, in het kader van het fouterstel. Dan zou men kunnen oordelen dat via de volgende jaarrekening ook vrijwel onverwijld de relevante informatie wordt verstrekt⁶.

Deze redenatie is gebaseerd op de tijdigheid van informatieverschaffing. Het feit dat een afzonderlijke mededeling wordt gedaan, kan echter ook wijzen op de signaalfunctie die zo’n mededeling kan hebben. In de regelmatige stroom van jaarlijkse jaarrekeningen verschijnt dan een afzonderlijke mededeling, die nadrukkelijker er op wijst dat sprake is van een fundamentele fout. Zelfs al zou men kunnen redeneren dat de (vormvrije) mededeling ook begrepen kan zijn in een jaarrekening (bij wijze van spreken door een kopje “Mededeling ex artikel 2:362 lid 6 BW” boven de toelichtingstekst van het fouterstel), dan zou er nog een verschil in signaalfunctie zijn tussen beide benaderingen. Overigens is van deze signaalfunctie geen aanwijzing te vinden in de wetsgeschiedenis. De wetsgeschiedenis gaat niet uitgebreid in op deze bepaling. Deze bepaling is weliswaar in 1984 gelijktijdig met de implementatie van de vierde EEG-richtlijn ingevoerd, maar was geen onderdeel daarvan, en is dus specifiek ‘Nederlands’ (Hoogendoorn & Van Geffen, 2011). De tijdigheid lijkt de enige reden voor deze ‘tussentijdse’ berichtgeving.

6 Onderzoeksopzet

Vanwege deze discrepantie tussen wettelijke vereisten en ervaringen in de praktijk hebben wij onderzoek gedaan naar de praktijk rond deze mededelingen.

Met behulp van Company.info zijn jaarrekeningen gezocht waarin fundamentele fouten zijn hersteld. Dit is gedaan door jaarrekeningen te selecteren uit de jaren 2009-2012 waarin de term ‘fundamentele fout’ voorkomt. Vervolgens zijn de zoekresultaten geschoond voor jaarrekeningen die niet onder Titel 9 BW2 vallen, of waarin weliswaar deze term voorkomt, maar geen sprake is van herstel van een fundamentele fout. Bijvoorbeeld als bij een fout wordt vermeld dat die niet als fundamentele fout wordt beschouwd. Na opschooning resteerden 349 jaarrekeningen waarin een fundamentele fout wordt hersteld.

Vervolgens is voor deze ondernemingen via het Handelsregister onderzocht of een mededeling is gedeponeerd. Hiertoe is eveneens gebruik gemaakt van Company.info. Daarbij bleek dat het deponeren van zo’n mededeling niet heel prominent naar voren komt. Company.info presenteert per vennootschap een lijst van jaarrekeningen die zijn gedeponeerd, gerangschikt naar boekjaar, onder het kopje Originele jaarrekeningen. Vanuit de eventuele signaalfunctie van een mededeling zou het dan voor de hand liggen om zo’n mededeling ook in dit lijstje op te nemen, zodat direct blijkt dat in een van de jaarrekeningen een fundamentele fout zit. De deponering van een mededeling wordt echter in het algemene lijstje Handelsregisterpublicaties gepresenteerd, waar ook onder andere de deponeringen van de jaarrekeningen worden vermeld. De omschrijving is “Aanvullende mededeling jaarstukken o.g.v. art.362 lid 6 BW”, met aanduiding van de deponeringsdatum. Men moet dus dit lijstje ‘doorscrollen’ om vast te stellen of misschien zo’n mededeling is gedeponeerd. Daarmee lijkt het ons onwaarschijnlijk dat iemand die de jaarrekening zoekt in Company.info spontaan een dergelijke mededeling zal vinden. Voor een nadere analyse zijn deze mededelingen ook opgevraagd.

De hypothese is dat het aantal jaarrekeningen met een fundamentele fout overeenkomt met het aantal mededelingen. Om te toetsen of opstellers uitgaan van de tijdigheidsfunctie van de mededeling, zijn voor de waarnemingen waarbij mededelingen zijn aangetroffen ook de deponeringsdata van zowel de jaarrekening als die van de mededeling verzameld. Wanneer beide data dicht bij elkaar liggen, duidt dat er op dat de spoedige deponering van de jaarrekening geen reden was om de mededeling achterwege te laten. Het neerleggen van de mededeling kan dan worden verklaard door de signaalfunctie, of door een algemene voorzichtigheid om desnoods bovenmatig aan de vereisten van artikel 2:362 lid 6 BW te voldoen.

Een andere toetsing van de tijdigheidsfunctie-veronderstelling is uitgevoerd op 100 ondernemingen die wel een herstel van een fundamentele fout verwerkten, maar geen mededeling neerlegden. Voor deze ondernemingen zijn de deponeringsdata (tijdstippen) van de jaarrekening met het fouterstel vergeleken met de deponeringsdata van de voorgaande jaarrekening. Indien de jaarrekening met het fouterstel significant sneller na de balansdatum wordt gepubliceerd dan in het vorige jaar, kan dat wijzen op de benadering dat met de jaarrekening 'onverwijld' ook mededeling wordt gedaan van de fundamentele fout.

Dit is niet een geheel zuivere meting. Idealiter zou de datum waarop (intern) de fout wordt ontdekt bekend moeten zijn, maar die datum is in onze onderzoeksopzet niet te traceren. Vanuit de veronderstelling dat de fout veelal wordt ontdekt bij het opmaken van de volgende jaarrekening, kan een eerdere of latere deponering van de jaarrekening ook voortvloeien uit een verschil in beide jaren qua tijdstip waarop de onderneming (of de samenstellende accountant) aan het opmaken van de jaarrekening begint. Dit effect zou in een grote dataset naar verwachting enigszins uitmiddelen.

Wij hebben overwogen dat een bewuste versnelling of vertraging in communicatie kan zijn ingegeven door de 'richting' van de fout: een 'nadelige' fout zou dan zo lang mogelijk gemaskeerd worden, terwijl een 'voordelige' fout zo snel mogelijk zou worden openbaar gemaakt. Het kwalificeren van de fouten in de dataset als voor- of nadelig achten wij echter te subjectief, mede omdat fouterstel ook de cijfers van het laatste boekjaar beïnvloedt: als baten te vroeg waren verwerkt, zijn de cijfers over dat jaar in werkelijkheid slechter dan zoals gepresenteerd in de jaarrekening, maar zullen deze baten (opnieuw, maar dan terecht) in de eerstvolgende jaarrekening worden verwerkt. Of dit door gebruikers als positieve of negatieve informatie wordt beschouwd achten wij niet eenduidig te bepalen.

Deze opzet van dataselectie sluit niet uit dat mededelingen worden gedaan zonder dat sprake is van een vermelding van een fundamentele fout in de jaarrekening. Daarmee kan dus het aantal daadwerkelijke deponeringen van mededelingen worden onderschat. Dit risico achten wij gegeven de veronderstelde één-op-één-aansluiting klein⁷.

Een potentiële vertekening in de resultaten kan wel voortvloeien uit de mate waarin de RJ-richtlijnen op het punt van fouterstel in de praktijk worden nageleefd. In RJ 150 Foutenherstel maakt de RJ een onderscheid tussen fundamentele fouten en andere fouten. Indien herrekening van het eigen vermogen aan het einde van het boekjaar waarin een fundamentele fout is gemaakt leidt tot een verschil met het oorspronke-

lijk gerapporteerde eigen vermogen, dient dit verschil te worden verwerkt als een rechtstreekse mutatie van het eigen vermogen aan het begin van het boekjaar waarin het herstel plaatsvindt. De vergelijkende cijfers dienen indien mogelijk te worden gepresenteerd zoals deze zouden zijn geweest zonder het maken van de fundamentele fout. Andere dan fundamentele fouten dienen te worden verantwoord in de winst-en-verliesrekening van de eerste jaarrekening die op het moment van constateren van deze baten en lasten nog moet worden opgemaakt. Deze baten en lasten dienen in de winst-en-verliesrekening te worden verantwoord overeenkomstig de aard van de post (RJ 150.202-203)⁸.

Deze voorgeschreven verwerking in de winst-en-verliesrekening van fouterstel voor niet-fundamentele fouten wordt in de praktijk soms als onwenselijk gezien. In het resultaat worden dan posten verwerkt die weliswaar niet wezenlijk zijn maar toch zeer materieel kunnen zijn, terwijl die geen betrekking hebben op de bedrijfsvoering van het boekjaar waarin dit fouterstel wordt verwerkt. Een verwerking volgens de benadering van fundamentele fouten, dus buiten het resultaat van het laatste boekjaar om, zou dan een zuiverder beeld geven van het resultaat. In de praktijk zien wij soms dat ondernemingen van deze richtlijn afwijken, en ook niet-fundamentele fouten toch volgens de methodiek voor fundamentele fouten verwerken. Indien dan deze onderneming dit fouterstel korthedshalve aanduidt als het herstel van een fundamentele fout (quod non), zal men mogelijk geen désaveuverklaring deponeren omdat het feitelijk geen herstel van een fundamentele fout is. Immers, als de fout niet in ernstige mate het inzicht aantast, is artikel 2:362 lid 6 BW niet aan de orde.

In onze dataset kunnen wij moeilijk voor dit mogelijke effect corrigeren, omdat de beoordeling of een als fundamenteel aangeduide fout dat ook daadwerkelijk is, subjectief is. Bovendien is onze indruk dat deze afwijking van de RJ-richtlijnen niet zeer wijdverbreid voorkomt. Daarom abstraheren wij verder van deze mogelijke vertekening.

7 Resultaten

De geschoonde query naar jaarrekeningen met herstel van fundamentele fouten resulteerde in 349 jaarrekeningen. Vervolgens is bij ieder van deze jaarrekeningen nagegaan of een mededeling is neergelegd.

In onze dataset bleek bij slechts 21 gevallen ook een mededeling te zijn neergelegd (6%). Dit lage percentage sluit aan op onze beleving in de praktijk. Maar het is wel opmerkelijk in het licht van de wettelijke bepalingen.

Een bijzondere bevinding bij de dataverzameling was dat het opvragen van de mededelingen relatief moei-

zaam verliep. Deze publicaties zijn niet opvraagbaar in Company.info, mede omdat deze stukken door de Kamer van Koophandel niet elektronisch zijn opgeslagen⁹. Dat betekent dat deze stukken niet langs de reguliere weg bij het Handelsregister kunnen worden opgevraagd, omdat ze niet centraal zijn opgeslagen. Het kostte enige tijd en meerdere telefonische contacten met de Kamer van Koophandel om een medewerker te vinden die na overleg met zijn juridische afdeling in staat was de door ons geselecteerde mededelingen op te sturen. Dit gebeurde via e-mail, en dus zijn deze documenten kennelijk speciaal voor ons ingescand. Uiteindelijk hebben we slechts 12 van de 21 opgevraagde mededelingen ook daadwerkelijk ontvangen. Tabel 1 geeft de dataset weer.

Tabel 1 Dataset

	n	%
Jaarrekeningen met herstel van een fundamentele fout	349	
- waarvan een mededeling gedeponeed	21	6%
- waarvan verkregen na opvraag bij het Handelsregister	12	3%

Bij de analyse van wanneer de mededeling is gedeponeed ten opzichte van de deponeringsdatum van de jaarrekening valt op dat ongeveer de helft van de mededelingen wordt gedeponeed nadat de jaarrekening waarin het fouterstel is opgenomen is gedeponeed, zie tabel 2. Dit varieert tussen 3 dagen en 2 maanden

Tabel 2 Resultaten tijdsverschil tussen deponering désaveu-verklaring en jaarrekening

	Aantal	Dagen tijdsverschil (mediaan)
Ruim voor de jaarrekening	6	109
Binnen twee maanden voor de jaarrekening	3	27
Gelijktijdig met de jaarrekening	2	-
Na de jaarrekening	10	25
Totaal	21	

Tabel 3 Resultaten kortere of langere deponeringstermijn van de jaarrekening met fouterstel ten opzichte van de voorgaande jaarrekening indien geen désaveu-verklaring is gedeponeed

	Aantal	Aantal
Meer dan 2 maanden korter		26
Waarbij vorig jaar in de 13e maand werd gedeponeed	7	
Minder dan 2 maanden verschil		45
Meer dan 2 maanden langer		29
Waarvan uitgesteld tot de 13e maand	7	
Totaal		100

na deponering van de jaarrekening. Dit valt lastig theoretisch te verklaren. Immers, als het fouterstel al in de eerstvolgende jaarrekening is verwerkt, is deze mededeling niet 'onverwijld' neergelegd, indien de hele jaarrekening waarvoor dezelfde informatie is gebruikt, al eerder is gedeponeed. Wij vermoeden dat men in dergelijke gevallen deze mededeling (sverplichting) was vergeten of over het hoofd had gezien, en men alsnog zo goed mogelijk aan de wet wilde voldoen. Of men dit slechts als een formaliteit beschouwt, of dat men inderdaad verwacht dat deze mededeling extra aandacht op het fouterstel zal vestigen (de signaalfunctie), valt hieruit niet af te leiden.

In twee gevallen is de mededeling opgenomen in dezelfde publicatie waarin ook de desbetreffende jaarrekening is opgenomen. Dit lijkt dus op het meer algemene fenomeen van een errata-addendum bij een document. Dat de errata hier van fundamentele invloed zijn, is dan wel bijzonder. Gevoelsmatig zou het wellicht beter zijn om dan de jaarrekening in de juiste (gecorrigeerde) vorm te publiceren, maar de formele bepalingen van vaststelling van de jaarrekening staan dat in de weg.

Bij de mededelingen die voorafgaand aan de jaarrekening waarin het fouterstel is verwerkt worden gedeponeed, is meer dan de helft meer dan twee maanden eerder openbaar gemaakt. Dit is in lijn met de bedoeling van de wet dat men niet kan wachten tot de eerstvolgende jaarrekening. Slechts in drie gevallen wordt de mededeling minder dan een maand eerder dan de jaarrekening neergelegd. Met name die drie gevallen duiden op een strikte navolging van de wet: ook al zou toentertijd worden verwacht dat de jaarrekening op korte termijn zou worden gepubliceerd, werd toch onverwijld eerst nog de mededeling neergelegd.

De verschillen in publicatiesnelheid bij ondernemingen die géén mededeling neerlegden vertonen geen duidelijk verband. Weliswaar wordt in 26 gevallen de jaarrekening met het fouterstel duidelijk eerder gepubliceerd, maar ongeveer even vaak wordt juist duidelijk later gepubliceerd. Daarbij wordt in zeven gevallen de deponeringstermijn met meer dan twee maanden verlengd tot de 13e maand na balansdatum. Dat suggereert dat in die gevallen het publiceren van het fouterstel zo lang mogelijk wordt uitgesteld. Anderzijds publiceerden 7 ondernemingen die in het voorgaand jaar de publicatie maximaal uitstelden de jaarrekening met het fouterstel meer dan twee maanden eerder. Tabel 3 toont de resultaten.

De teksten van de mededelingen zijn veelal beknopt, en omvatten niet meer dan een halve bladzijde. De tekst wordt ingeleid met de mededeling dat fouten zijn ontdekt in een of meer voorgaande jaarrekeningen. Vervol-

gens worden de desbetreffende posten genoemd, met vermelding van de omvang van de fout en het gevolg voor het (netto)resultaat en het eigen vermogen. Een mededeling vormgegeven als een geheel herziene jaarrekening zijn wij in onze dataset niet tegengekomen.

In ons onderzoek troffen wij één mededeling aan waar bij een onzekerheid die pas na vaststelling van de jaarrekening werd opgeheven (een geschil met een leverancier) toch wordt verwerkt als herstel van een fundamentele fout, ook al was dus ten tijde van opmaak van de jaarrekening geen nauwkeurigere informatie beschikbaar.

In één geval binnen onze dataset troffen wij een gekwalificeerde accountantsverklaring aan. Voor een van de geconstateerde fouten stelt de accountant: "De in de mededeling genoemde voorraadwaarde van € 800.000, en het hieruit afgeleide verschil van € 400.000 terzake het eigen vermogen, is gebaseerd op een grove schatting. Uit nader te verrichten onderzoek zal de werkelijke omvang van het verschil moeten blijken." Kennelijk hebben de bestuurder en de accountant een afweging gemaakt tussen het snel ("onverwijld") communiceren over de fundamentele fout, en een deugdelijke grondslag voor de bepaling van de omvang van de fout. Immers, deze tekst van de accountant suggereert dat met nader onderzoek de juistheid wel stelliger is te onderbouwen. Voor een reguliere jaarrekeningcontrole lijkt dit geen aanvaardbare reden om zo de controle af te ronden.

8 Samenvatting en conclusie

Zodra na het vaststellen van een jaarrekening wordt ontdekt dat de jaarrekening in ernstige mate tekortschiet in het geven van inzicht, verplicht de wet het bestuur om hiervan mededeling te doen bij het Handelsregister, ook wel aangeduid als een désaveuverklaring. De RJ koppelt het begrip fundamentele fout aan de omschrijving in artikel 2:362 lid 6 BW. Over de boekjaren 2009-2012 komt het ontdekken van deze fundamentele fouten met een zekere regelmaat voor. In onze dataset vonden wij echter dat slechts in 6% van de gevallen van herstel van een fundamentele fout een désaveuverklaring is gedeponereerd.

Een mogelijke verklaring voor dit lage percentage is dat de fundamentele fout is ontdekt bij het opmaken van de jaarrekening van het volgende boekjaar. Indien het bestuur voorziet dat deze jaarrekening waarin het fouterstel wordt beschreven op korte termijn zal worden gedeponereerd, is te verdedigen dat daarmee ook aan de eisen van artikel 2:362 lid 6 BW is voldaan, als deze bepaling wordt gezien als een tijdige vooraankondiging van het fouterstel.

Bij ondernemingen die een mededeling neerleggen, wijst het kleine aantal mededelingen dat kort voorafgaand

aan het deponeren van de volgende jaarrekening wordt neergelegd wel in de richting dat de praktijk het begrip 'onverwijld' enigszins oprekt indien wordt verwacht dat op korte termijn middels de volgende jaarrekening over de fundamentele fout zal worden gerapporteerd. Maar gegeven het beperkt aantal waarnemingen, is dit geen sterke aanwijzing. Dat deze visie breed wordt gedragen door de praktijk kan niet worden onderbouwd met onze analyse van publicatiedata van jaarrekeningen waarin een fundamentele fout wordt hersteld bij ondernemingen die géén désaveuverklaring deponeerden. Daar is geen significant vroegere deponering van de jaarrekening ten opzichte van het voorgaande jaar. Sterker, in relatief veel gevallen wordt juist later gepubliceerd, hetgeen er op kan duiden dat de onderneming de fout zo lang mogelijk wil maskeren.

Op grond van de wetsgeschiedenis lijkt het belang vooral te liggen in een tijdige communicatie dat de vastgestelde en gedeponereerde jaarrekening toch in ernstige mate tekortschiet. Er bestaat echter ook de visie dat de désaveuverklaring een benadrukkingsfunctie heeft: "let op: de eerder vastgestelde jaarrekening bevat een fundamentele fout". Dit zou een sterker signaal zijn dan 'slechts' een vermelding in de toelichting van de volgende jaarrekening. Dat ongeveer de helft van de désaveuverklaringen wordt gedeponereerd nadat de jaarrekening waarin het fouterstel al is openbaargemaakt wijst in de richting dat deze visie in de praktijk opgang doet. Immers, van een vooraankondiging is dan geen sprake. Wij kunnen deze functie echter niet afleiden uit de wetsgeschiedenis.

Of deze signaalfunctie in de praktijk ook daadwerkelijk werkt, is maar de vraag, gegeven de problemen die wij ondervonden bij het daadwerkelijk opvragen van désaveuverklaringen. Onze indruk is dat deze mededelingen niet vaak worden opgevraagd door het publiek.

Het deponeren van een mededeling nadat de jaarrekening met fouterstel al is openbaargemaakt, kan mogelijk ook worden verklaard doordat men aanvankelijk deze verplichting over het hoofd had gezien, en men alsnog aan de wet wil voldoen. Als men uitgaat van de doelstelling van tijdige communicatie, treft zo'n mededeling achteraf geen doel. In dat licht kan ons inziens de vermelding in de eerdere jaarrekening al kwalificeren als een mededeling in de zin van artikel 2:362 lid 6 BW. Deze mededeling is vormvrij, en kan daarom ons inziens ook besloten liggen in een jaarrekening. Als dus de jaarrekening met het fouterstel al 'onverwijld' is gedeponereerd, is ook aan het doel van artikel 2:362 lid 6 BW voldaan.

Ons advies voor de praktijk is daarom als volgt. Als een fundamentele fout wordt ontdekt bij het samenstellen

of controleren van de volgende jaarrekening moet onverwijld deze bevinding openbaar worden gemaakt. Dat kan door ofwel een afzonderlijke désaveuverklaring neer te leggen, ofwel door de jaarrekening met daarin het fouterstel onverwijld openbaar te maken. In de huidige praktijk blijkt het opvragen van een désaveuverklaring lastiger dan het opvragen van een jaarrekening. Zou de jaarrekening met het fouterstel pas volgens de 'normale' planning ruim later worden neergelegd, bij wijze van spreken na 13 maanden na balansdatum, dan is de kans groot dat gebruikers deze informatie pas erg laat onderkennen. Als dus de jaarrekening op korte termijn kan worden voltooid, raden wij aan de jaarrekening met het fouterstel zo snel mogelijk openbaar te maken. Ten overvloede zou men in de jaarrekening bij de beschrijving van de fundamentele fout kunnen aanduiden dat

deze tekst uit hoofde van artikel 2:362 lid 6 BW is opgenomen. Het gelijktijdig neerleggen van ook een désaveuverklaring voegt dan inhoudelijk weinig toe; de versnelde berichtgeving via de jaarrekening voldoet ook aan het doel van artikel 2:362 lid 6 BW. "Voorzichtigheidshalve" kan men natuurlijk kiezen om óók een (afzonderlijke) désaveuverklaring neer te leggen, maar ook het formele belang lijkt in de praktijk beperkt.

Als echter de volgende jaarrekening niet op korte termijn beschikbaar is voor publicatie, is het neerleggen van een désaveuverklaring noodzakelijk. ■

Dr. B. Kamp RA en V.F.J. van Pelt MSc zijn beiden verbonden aan Bureau Vaktechniek van BDO.

Noten

1 Raad van Tucht Amsterdam en College van Beroep voor het Bedrijfsleven, JT 2007-03.

2 Naar de letter van de wet geldt artikel 2:362 lid 6 BW slechts indien de jaarrekening is vastgesteld. Zou de opgemaakte jaarrekening inmiddels zijn openbaar gemaakt, dan zou bij een ontdekte fundamentele fout een mededeling niet aan de orde zijn. De literatuur duidt er op dat dit niet aanvaardbaar is naar de geest van de wet (Marseille & Cools, 2013).

3 Logischer lijkt het om de mededeling te zien als een nakomende correctie op de vorige jaarrekening, maar dat doet aan de noodzaak van spoedige communicatie niet af.

4 Van een schattingswijziging is sprake indien een eerdere schatting wordt herzien. Dit kan noodzakelijk zijn op grond van wijzigingen in de omstandigheden waarop de schatting is gebaseerd of het beschikbaar komen van nieuwe informatie met betrekking tot de te schatten grootte. Onder een schattingswijziging wordt mede verstaan een wijziging in de schattingsmethode. Zowel de wijziging van het afschrijvingspercentage per jaar (bijvoorbeeld bij de methode van afschrijving van een vast percentage van de verkrijgingsprijs) als de wijziging van de

afschrijvingsmethode (bijvoorbeeld van een vast percentage van de verkrijgingsprijs naar een vast percentage van de boekwaarde) vallen dus onder de definitie van schattingswijziging.

De aard van een schattingswijziging brengt mee dat deze niet voldoet aan de definities van een buitengewone bate of last of van een fundamentele fout (RJ 940).

5 In Böhmer (2013) wordt besproken of artikel 2:362 lid 6 BW ook geldt indien de jaarrekening is opgesteld op basis van IFRS. De meningen zijn hierover verdeeld.

6 Of zo'n snelle deponering van de jaarrekening praktisch ook mogelijk is, is situatie-afhankelijk. Indien – ondanks het MKB-karakter – het aandelenbezit zodanig is verspreid dat enige tijd noodzakelijk is voor het bijeenroepen van de algemene vergadering waarin de jaarrekening kan worden besproken en worden vastgesteld, kan het deponeren van de vastgestelde jaarrekening duidelijk meer tijd vergen dan het deponeren van een mededeling. Maar dan kan worden overwogen om niet de vastgestelde, maar al de opgemaakte jaarrekening te deponeren.

7 Aanvankelijk hebben we overwogen om bij het Handelsregister een query op te vragen van

alle désaveuverklaringen. In het licht van de in dit artikel besproken problemen bij het opvragen lijkt een dergelijke onderzoeksoptie echter niet haalbaar.

8 IFRS kende voorheen eveneens dit onderscheid in fundamentele en andere fouten, maar schrijft tegenwoordig voor dat voor de eerdere verslagperiode(n) waarin de fout is gemaakt de vergelijkende bedragen worden aangepast, of, voor de vroegste voorgaande gepresenteerde periode het beginsaldo van de activa, de verplichtingen en het eigen vermogen aan wordt aangepast, indien de fout gemaakt is vóór de vroegste voorgaande gepresenteerde periode.

9 Dit praktische probleem kan op termijn worden opgelost wanneer het recent ter consultatie aangeboden wetsvoorstel (d.d. 21 juli 2014) "Wijziging van de Handelsregisterwet 2007, het Burgerlijk Wetboek en de Wet op de formeel buitenlandse vennootschappen in verband met deponering van bescheiden in het handelsregister langs elektronische weg" wordt aangenomen, waarin is opgenomen dat ook mededelingen op grond van artikel 2:362 lid 2 BW elektronisch moeten worden gedeponeerd.

Literatuur

■ Böhmer, S. (2013). Casus gebeurtenis na balansdatum. *Tijdschrift voor Jaarrekeningenrecht*, 8(1), 26-28

■ Hoogendoorn, M.N., & Geffen, C.J.A. van

(2011). Fouten in de jaarrekening. *Tijdschrift voor Jaarrekeningenrecht*, 6(2), 41-47

■ KPMG (2013). *Jaarboek Externe Verslaggeving 13|14*. Deventer: Kluwer.

■ Marseille, E. & Cools, C.J.N. (2013). *Compendium voor de jaarrekening*. Alinea's 2.5.1(8) en 2.5.3(8g). Deventer: Kluwer.

Bijlage 1 De 21 jaarrekeningen met herstel van een fundamentele fout waarvoor tevens een désaveuverklaring is neergelegd

Strego Beheer B.V., 2009
Paro Group B.V., 2009
L.C.J. van der Weijden Holding B.V., 2009
Van Oers Holding B.V., 2009
Streamline Holding B.V., 2010
Cetorhinus Maximus B.V., 2011
Eric van Loon Beheer, 2009
J. Pluimers Beheer B.V., 2010
Pluiki B.V., 2010
Sama Holding B.V., 2010
Tecnovia Group B.V., 2010
CB Groep Holding B.V., 2012
Fruit Partners Blom B.V., 2011
Handelsonderneming Heijdens, 2012
The Body Cover Group, 2010
Bak Beheer, 2009
Isolatiebedrijf Pluimers B.V., 2011
Paro Printing B.V., 2009
Multikonsept Projectontwikkeling Vastgoedadvisering B.V., 2011
Elbrina Foundations B.V., 2010
Strego B.V., 2011